

シリーズ「会社法」 会計参与報告について

会社法施行を控えて施行規則案を読む

Ⅰ、はじめに

平成17年11月29日、法務省より会社法から委任された諸事項を定めるために、会社法施行規則案等の法務省令案が公表されパブリックコメントに付された。なかでも会計参与については、法律ベースのすべてが公表されたことになった。もちろんパブリックコメントに付されていることから、今後変更もありうるとはいえ、会社法の求める制度の全体像が見えたということである。本稿は特に制度的重要事項である会計参与に注目し、その中でも会計参与報告と開示保管場所としての事務所について論を進めたい。なお会社法においては、商法平成14年改正事項である計算規定の省令委任以降、改廃作業の機動性を高める観点から、省令委任事項の重要性が増してきたことを押さえておきたい。

Ⅱ、会計参与報告の内容

(会計参与が作成すべきものはなにか?)
会社法は第374条において会計参与の権限として次のように規定している。

会社法第374条

会計参与は、取締役と共同して、計算書類(第435条第2項に規定する計算書類をいう。以下この章において同じ。)(及びその附属明細書、臨時計算書類(第441条第1項に規定する臨時計算書類をいう。以下この章において同じ。))並びに連結計算書類(第444条第1項に規定する連結計算書類をいう。第396条第1項において同じ。)(を作成する。この場合において、会計参与は、法務省令で定めるところにより、会計参与報告を作成しなければならない。

つまり会計参与が取締役と共同作成するものが求められるものは、計算書類、附属明細書、臨時計算書類と連結計算書類である。この場合第435条第2項に規定されている計算書類とは、各事業年度に係る計算書類すなわち貸借対照表、損益計算書その他株式会社財産及び損益の状況を示すものとして省令に

おいて規定されている株主資本等変動計算書及び個別注記表である。それらとは別に、会計参与が単独で作成が求められているのが会計参与報告である。

会社法施行規則(案)第65条(会計参与報告の内容)より抜粋。

- 1 会計参与が職務を行うにつき会計参与設置会社と合意した事項のうち主なもの
- 2 次に掲げるもの(以下この条において「計算関係書類」という。)(のうち、会計参与が作成したものの種類
- イ 成立日における貸借対照表
- ロ 各事業年度に係る計算書類及びその附属明細書
- ハ 臨時計算書類
- ニ 連結計算書類
- 3 計算関係書類の作成のために採用している会計処理の原則及び手続き並びに表示方法その他計算関係書類作成のための基本となる事項であつて、次に掲げる事項(重要性の乏しいものを除く。)
- イ 資産の評価基準及び評価方法
- ロ 固定資産の減価償却の方法
- ハ 引当金の計上基準
- ニ 収益及び費用の計上基準
- ホ その他計算関係書類の作成のための基本となる重要な事項
- 4 計算関係書類の作成に用いた資料の種類その他計算関係書類の作成の過程及び方法
- 5 前号に規定する資料が次に掲げる事由に該当するときは、その旨及びその理由
- イ 当該資料が著しく遅滞して作成されたとき
- ロ 当該資料の重要な事項について虚偽の記載がなされたとき
- 6 計算関係書類の作成に必要な資料が作成されていないとき又は適切に保存されていないときは、その旨及びその理由
- 7 会計参与が計算関係書類の作成のため

8 会計参与が計算関係書類の作成に際して取締役又は執行役員又は執行役と協議した主な事項

会計参与報告に何を書くかは、今回の政省令事項の中で関心の高かった項目である。すなわち、会計参与が会社もしくは第三者から損害賠償責任を追及された場合、どのように法的に対抗すべきか、あるいは何らかの免責の理由付けが可能であるかということが報告の命題であった。

また、「会計参与報告は、次に掲げる事項を内容とするものでなければならない」との義務規定であることから、記載事項は1~8に限定列挙された。言い換えれば、会計参与の責任の範囲を大枠で示したとも考えられる。

第1号は、「会計参与が職務を行うにつき会計参与設置会社と合意した事項のうち主なもの」としている。会計参与に就任する際、当然に、会計参与設置会社と会計参与と契約を交わすこととなるが、その契約の際の合意事項と整合が図られることとなる。具体的に例示すれば、「資料情報提供の約束」等を示すこととなる。契約自由の原則とは異なるもの、実務的には会計参与と契約書の雛形が必要であり、一定の指針が示されるべきである。

第2号は、「次に掲げるもの(以下この条において「計算関係書類」という。)(のうち、会計参与が作成したものの種類」としている。この場合、「会計参与が作成したものと」は当然に取締役と共同作成したものを指すが、作成する計算書類は、第435条第2項に規定する計算書類に、イの成立の日における貸借対照表が追加される。さらに省令第31条により、その貸借対照表は成立の日における会計帳簿に基づき作成しなければならない。これは会計原則という継続性の要請といふことであるが、会計参与が必ずしも当該会計参与設置会社を成立のときから関与しているとは限らないため、会計参与が単独で会計参与報告に記載すべき事項とするのではなく、むしろ取締役と共同作成する項目とすべきではないか。なお同様の意見を日税連本会がパブリックコメントに付している。

また口の計算書類には先述した株主資本等変動計算書及び個別注記表が入ってくる」とされる。

第3号の「会計処理の原則及び手続き並びに表示方法」については公表されている「中小企業の会計に関する指針」との整合性を計るといふことであり、その中でも重要性の観点から5項目に絞られた。これらの項目についての会計参与の責任は重いものの、限定列挙されたことで、項目外については責任の強弱は勘案されるべきであろう。

第4号については会社法から提供された資料の列挙と作成過程を記述するといふことである。この場合第1号と同様、当該会社と締結した会計参与と契約との整合性が図られるべきである。また当該会社と会計参与との間で合意が測られるところであり、実務的には契約文言あるいは表現につき工夫が必要となるのではない。

第5号については作成資料の信頼性を担保するものであり、イの「著しく遅滞して作成されたとき」とは今般の会社法において適時性の原則が法文化されたことを考えると、やむをえない事情、たとえば災害原因等の場合が考えられるのではないかと、ロの「虚偽の記載がなされたとき」にはその旨及び理由を記述することであるが、会計参与が計算関係書類の作成時、その資料に虚偽記載を発見したときは、その職責において是正し共同作成することとなる。それでも虚偽記載のあったことを記載しなければならないとすれば、相当に厳格な規定であるが、最終責任を考えるとこのような規定ぶりも否定はできない。

第6~8号については、会計参与と設置会社との契約関係を加味し整理する事項であり、どのように記述するかは、現在日税連と日本公認会計士協会が検討している「会計参与に関する行動指針」において、ある程度は整理されるはずである。しかしながら具体的な内容については個々に事情が異なるため、会計参与を執務する税理士、公認会計士等の個別の判断が必要となる。

いずれにしても以上の項目が重要な情報として綿密に記載されていなければならないほど、作成



制度部長
富田光彦 渋谷

された計算関係書類と併せ見たとき、その結果を債権者の側がどのように判断をしたかが問われることになる。

Ⅲ、会計参与報告書の備置き

(税理士事務所のあらたな役割)

会社法第378条
会計参与は、次の各号に掲げるものを、当該各号に定める期間、法務省令で定めるところにより、当該会計参与が定めた場所に備え置かなければならない。

- 1 各事業年度に係る計算書類及びその附属明細書並びに会計参与報告定時株主総会の日の1週間(取締役会設置会社にあつては、2週間)前の日から5年間
- 2 臨時計算書類及び会計参与報告 臨時計算書類を作成した日から5年間

この規定を受け施行規則では
会社法施行規則(案)第66条(会計参与報告書の備置き)
法第378条第1項の規定により会計参与が同項各号に掲げるものを備え置く場所(以下この条において「会計参与報告等備置場所」という。)(を定める場合には、この条の定めるところによる。

- 2 会計参与は、当該会計参与である公認会計士若しくは監査法人又は税理士若しくは税理士法人の事務所(会計参与が税理士法第2条第3項の規定により税理士又は税理士法人の補助者として常時同項に規定する業務に従事する者であるときは、その従事する税理士事務所又は所属税理士法人の事務所)の中から会計参与報告等備置場所を定めなければならない。
- 3 会計参与は、会計参与報告等備置場所として当該株式会社の本店又は支店と異なる場所を定めなければならない。
- 4 会計参与が会計参与報告等備置場所を定めた場合には、遅滞なく、会計参与設置会社に対し、会計参与報告等備置場所を通知しなければならない。

会計参与制度のもつひとつの柱は、関係書類の備置場所としての機能である。そして基本的に税理士・公認会計士(各法人を含む。)(の事務所であることが、施行規則に明示された。このことにより、税理士事務所は税法上の事務所と会社法の要請による備置場所である事務所という二つの法的目的を持つこととなった。税理士法上の「事務所」は

税理士業務を行うために必要な要件で、例えば守秘義務を果たすための設置義務規定もある。また、「一人一事務所」という法規定は、「税理士の業務活動の本拠」としてこれを一箇所に限定することが法律関係を明確にする上で便宜であること、個人の監督能力を超えて業務の範囲を拡大することを事務所の面から規制し、これにより税理士以外の者が税理士業務を営むことを防止することにある。(税理士法逐条解説より)が期待されている。一方会社法第378条は、会計参与による計算関係書類等の備置場所としての役割を法定し、登記事項とした。この異なる目的を果たす仕組みが税理士事務所求められるらるということである。

会計参与は会社法第333条によりその資格対象として、公認会計士若しくは監査法人又は税理士若しくは税理士法人でなければならないと規定した。この場合税理士法第2条第3項の所謂補助税理士について、会社法は補助税理士であっても会計参与を受任できるものとし、その場合会計参与報告等備置場所を定めなければならないと規定した。このことは会社法から見れば補助税理士であっても会計参与に就任することにつき、開業税理士と同等の資格対象者としていのである。ただし税理士法の立場を尊重し、補助税理士は事務所を持ってない税理士であるため、従事する事務所に着置場所を定めるところとする整理である。

このことをどのように考えるか。現行補助税理士制度は税理士としての個人資格よりも雇用関係に重きを置いた制度であり、補助者としてのみ税理士業務を行うことを想定したものである。一方、会社法はその補助者たる税理士を独立した税理士とみなし、会計参与という会社の機関として取り扱うのである。もちろん税理士法と会社法は、それぞれ目的を異にする法律であり、また会計参与の職務は税理士業務でないため、法律的矛盾はないが、自己の事務所を持たない補助税理士が会計参与を受任した場合、会社法において重要な法的効果である計算書類等の保管義務を果たせるかは疑問である。さらに個人事務所の場合、税理士業務を個人で受任できない補助税理士が会計参与を受任することは、法律関係を複雑化させる虞がある。その原因は税理士法あるいは税理士法規則に定める補助税理士制度が個人資格を制限しているからに他ならない。問題点はむしろ税理士法の側にあるように思われる。会社法の施行を機に、税理士法における事務所の設置と補助税理士制度について再検討が必要ではないか。